

# 企业合并会计处理两种基本方法对比

姜 葵

(湖南涉外经济学院商学院 长沙 410013)

**【摘要】** 本文举例阐述了同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并的会计处理及合并财务报表的编制,在此基础上进一步研究了分步实现企业合并两种基本方法的会计处理及合并财务报表的编制,为广大企业合并实务提供了很好的借鉴依据。

**【关键词】** 企业合并 同一控制 非同一控制 合并财务报表

企业合并有关的会计处理主要涉及两个方面的内容:一是合并日合并方如何对企业合并事项或交易进行确认与计量;二是是否需要以及如何编制合并财务报表。公司合并可以采取吸收合并或者新设合并方式。由于吸收合并与新设合并原有的被合并方已不存在,只有控股合并才存在编制合并财务报表的情况,因此本文主要阐述控股合并的会计处理及合并财务报表的编制。

租售实例除了需要收集以上所有信息外,还要收集与成交价格相对应的同期净收益水平,即同期的租赁价格和运营费用。

(4)选择的标准与要求不同。选择可比实例要求:①在区位条件、用途、规模、建筑结构、档次、权利性质等方面与估价对象相同或相似的房地产;②交易类型应与估价目的相吻合;③成交日期应尽量接近估价时点;④成交价格应为正常市场价格,或者能够修正为正常市场价格。

笔者认为,租售实例应以“与估价对象收益风险水平相当”作为最终标准。一般来说,效用相同的房地产其收益风险水平必定相当,而收益风险水平相当的房地产其效用未必相同。因此,租售实例的选择标准应比可比实例的宽松一些。对于上述的②、④两项的要求应当与可比实例的要求相同,而对于①、③两项的部分要求可以适当放宽,只要能保证“收益风险水平相当”即可。

#### 四、选择租售实例的建议

1. 评估人员应尽勤勉义务,严守“风险替代”原则,以“收益风险水平相当”作为最终标准,对租售实例的成交价格与净收益水平应进行必要的调查、验证、比较、分析甚至修正,以保证其客观性。在现实估价中,严禁虚构租售实例。

2. 租售实例可以选择1到2个与估价对象同一地点(如同一街道、同一小区)的成交实例,可以提高其代表性,但是不能全部选择同一地点的,特别是不能全部选择同一房地产权利人(或同一开发商)在同一地点经营的房地产,以避免人为垄

#### 一、企业合并会计的基本方法

无论是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并,两类企业合并的实施都需要合并方支付合并对价;两类企业合并的进行都有可能发生合并费用;两类企业合并都会涉及合并盈亏等。

合并日合并方对企业合并进行确认与计量的账务处理基本原理归纳见表1。

断、操纵租售价格产生的风险。

3. 当有较多符合要求的租售实例时,应选取与估价对象收益特征最为类似的,不能为迎合相关人员的“高估”、“低估”要求,舍弃符合要求的,选择明显不适合的。

4. 当可选实例特别少时,可从已知成交价格不知收益水平(或已知收益水平而不知成交价格)与估价对象收益特征相似、风险水平相当的类似交易实例中选出最接近要求的,再运用市场法估算出该实例的收益水平(或市场价值),然后确定为租售实例。

5. 租售实例搜集难度较大,精选出的租售实例可以在适当长的时间内重复用于同类型、同档次房地产的估价。即,租售实例可以按照待估房地产的类型与档次“一类一选”;而可比实例必须“一案一选”。

**【注】** 本文系辽宁省教育厅2012年度辽宁省教育科学“十二五”规划课题“高职建筑类专业与产业集群对接机制研究”(编号:JG12EB086)的阶段性成果。

#### 主要参考文献

1. 柴强.对估价若干基本问题的思考.中国房地产估价与经纪,2008;3
2. 黄霞,栾世龙,向梅.采用市场提取法测算报酬率的实践运用.中国房地产估价与经纪,2009;5
3. 中国房地产估价师与经纪人学会.房地产估价案例与分析.北京:中国建筑工业出版社,2007

表1 企业合并账务处理基本原理

企业合并类型 处理特点	同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并
合并本质	合并“事项”	合并“交易”
基本原理	权益结合法	购买法
计量基础	合并双方以账面价值成交	合并双方以公允价值成交
与企业合并直接相关的费用	计入管理费用	计入管理费用(与同一控制下企业合并相同)
发行证券费用	发行债券的手续费、佣金等,应当计入发行债券及其他债务的初始计量金额 发行权益性证券的手续费、佣金等,应当抵减权益性证券溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益	发行债券的手续费、佣金等,应当计入发行债券及其他债务的初始计量金额 发行权益性证券的手续费、佣金等,应当抵减权益性证券溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益(与同一控制下企业合并相同)
合并方支付的对价	按照账面价值结转,不确认资产的处置损益,不影响合并当期利润表	按照公允价值结转,确认资产处置损益,影响合并当期利润表
长期股权投资的初始计量	被合并方所有者权益相对于最终控制方而言的账面价值×持股比例,即:借:长期股权投资(取得被合并方所有者权益账面价值的份额),资本公积——资本(股本)溢价/盈余公积/利润分配——未分配利润[依次冲减](借方差额,即并亏);贷:银行存款/固定资产清理/股本等(所付对价的账面价值),资本公积——资本(股本)溢价(贷方差额)	付出合并对价的公允价值(即合并方在合并日的购买成本),即:借:长期股权投资(购买日的购买成本);贷:主营业务收入等(库存商品/原材料的公允价值),应交税费——应交增值税——销项税额,固定资产/无形资产(账面价值),营业外收入/营业外支出(资产转让损益) 注:买盈与买亏个别报表不确认,该差额在合并报表体现为商誉同时结转成本;借:主营业务成本等;贷:库存商品/原材料
长期股权投资的后续计量	成本法	成本法(与同一控制下企业合并相同)
被合并方(或被购买方)的资产、负债	被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债,并按照原账面价值确认,不产生新的资产和负债	被购买方的资产、负债按照公允价值确认,可能产生新的资产和负债,比如商誉、无形资产、预计负债、递延所得税资产或负债等
商誉	不产生,合并贷差(并盈)记入“资本公积——资本(股本)溢价”科目;合并借差(并亏)依次冲减资本公积与留存收益	产生,商誉=购买成本-应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额,若该差额为正数(买盈),表示合并商誉;若该差额为负数(买亏),表示应计入合并当期损益的金额,即负商誉(营业外收入)
长期股权投资与子公司所有者权益的抵销分录	借:实收资本/股本(账面价值,下同),资本公积,盈余公积,未分配利润;贷:长期股权投资,少数股东权益	借:存货(公允价值与账面价值差额,下同),长期股权投资,固定资产,无形资产等;贷:资本公积(公允价值与账面价值的差额)。借:实收资本/股本(账面价值),资本公积(账面价值+公允价值与账面价值的差额),盈余公积(账面价值),未分配利润(账面价值),商誉(买亏);贷:长期股权投资,少数股东权益,营业外收入(买盈)

注:在存在少数股权的情况下,合并商誉中并未包含子公司归属于少数股东的商誉。

例 1:2×12年6月末甲公司用账面价值500万元、公允价值600万元的库存商品与300万元银行存款取得乙公司80%的股份,乙公司合并日账面价值如下:资产为原材料等200万元,固定资产900万元;负债为应付账款400万元;所有者权益为股本400万元,盈余公积50万元,未分配利润150万元。该日乙公司净资产公允价值为800万元,超过账面价值100万元为固定资产评估增值,即固定资产的公允价值为1000万元。

根据上述资料,按同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并两种情况分别进行合并日的会计处理见表2。

二、分步实现企业合并的会计处理

通过多次股权投资实现的企业合并,无论是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并,都涉及以下问题:对合并前原有投资账面价值是否需要按成本法的要求进行调整?对于非同一控制下的企业合并如何确定合并成本,同时如何计量合并商誉?个别财务报表和合并日合并财务报表分别有哪些需要注意的问题?下面列表3对比予以说明。

表2 甲公司合并日的会计处理及合并报表编制

	同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并
个别财务报表	借:长期股权投资 560 资本公积 240 贷:库存商品 500 银行存款 300	借:长期股权投资 900 贷:主营业务收入 600 银行存款 300 同时借:主营业务成本 500 贷:库存商品 500
合并财务报表	借:股本 400 资本公积 100 盈余公积 50 未分配利润 150 贷:长期股权投资 560 少数股东权益140	①调整对子公司有关资产的报告价值: 借:固定资产 100 贷:资本公积 100 ②抵销母公司对子公司的投资: 借:股本 400 资本公积 200 盈余公积 50 未分配利润 150 商誉360(900-800×80%) 贷:长期股权投资 900 少数股东权益160

注:上述商誉是指母公司商誉,其包含子公司归属于少数股东的整体商誉合计为:360=900-800×80%。

例 2:丙公司于 2×11 年 7 月初用银行存款 2 500 万元取得丁公司 20% 的股份,当日丙公司可辨认净资产账面价值为 9 800 万元、公允价值为 10 000 万元。取得投资后丙公司派人参与丁公司的生产经营决策,对该投资采用权益法核算。2×11 年下半年丁公司实现净利润 1 500 万元,在此期间,丁公司未发放现金股利或利润。

2×12 年 1 月,丙公司支付 6 800 万元再次购入丁公司 40% 的股份,实现了对丁公司的合并。购买日丁公司可辨认净资产的账面价值为 12 000 万元、公允价值为 15 000 万元。假定丁公司净资产公允价值高于账面价值的差额为固定资产的评估增值。不考虑相关税费及其他事项。

根据上述资料,按同一控制下的企业合并与非同一控制

下的企业合并两种情况分别进行合并日的会计处理见表 4。

【注】本文系教育部人文社会科学研究规划基金项目(批准号:12YJA630024)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 中国注册会计师协会.2012 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2012
4. 刘永泽,傅荣.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2012

表 3 企业合并账务处理基本原理

企业合并类型		同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并
个别财务报表	长期股权投资的初始成本	长期股权投资的初始成本为被合并方所有者权益相对于最终控制方而言的账面价值×持股比例	长期股权投资的初始成本为购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增股权投资成本之和
	追加的投资成本	合并日进一步取得股份而新支付对价的公允价值	购买日新购入股权所支付对价的公允价值
	长期股权投资成本的调整	初始投资成本与原长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股份而新支付对价的公允价值之和的差额,依次调整资本公积——资本(股本)溢价、盈余公积和利润分配——未分配利润	①购买日之前持有的对被购买方的投资账面价值保持不变;②购买日之前持有的对被购买方的投资涉及其他综合收益的,购买方按持股比例计算应享有的其他综合收益部分,不予处理;待该股权出售时,再将该其他综合收益转入当期损益
合并财务报表(控股合并)	合并日长期股权投资成本	合并日合并方享有的被合并方所有者权益相对于最终控制方而言的账面价值的份额,长期股权投资不再调整	①购买方对于购买日之前持有的被购买方股权,按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期损益;②购买日合并报表的合并成本=购买日之前持有的被购买方的股权于购买日的公允价值+购买日新购入股权所支付对价的公允价值
	商誉	不产生合并商誉,差价在个别报表中已作调整	产生,商誉=购买日合并报表的合并成本-购买日购买方享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额,确定购买日合并商誉,或者应计入合并当期损益的金额
	长期股权投资与子公司所有者权益的抵销分录	与表1相同	与表1相同

表 4 丙公司合并日的会计处理及合并报表编制

企业合并类型		同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并
个别财务报表	2×11年7月初始投资	借:长期股权投资 2 500;贷:银行存款 2 500	借:长期股权投资 2 500;贷:银行存款 2 500
	2×11年12月确认投资收益	借:长期股权投资 300;贷:投资收益 300	借:长期股权投资 300;贷:投资收益 300
	2×12年1月追加投资	借:长期股权投资 6 800;贷:银行存款 6 800	借:长期股权投资 6 800;贷:银行存款 6 800
	2×12年1月调整长期股权投资	①合并日初始投资成本=12 000×60%=7 200(万元);②合并日长期股权投资的账面价值=2 500+300+6 800=9 600(万元);③调整金额=9 600-7 200=2 400(万元);④调整分录为:借:资本公积 2 400;贷:长期股权投资 2 400	不调长期股权投资成本,长期股权投资的初始成本=2 500+300+6 800=9 600(万元)
合并财务报表	合并日长期股权投资成本	合并日长期股权投资成本=2 500+300+6 800-2 400=12 000×60%=2 400(万元)。	①购买方对于购买日之前持有的被购买方股权重新计量公允价值的份额=15 000×20%=3 000(万元);②调整原投资至公允价值计入当期损益金额=3 000-(2 500+300)=200(万元);借:长期股权投资 200;贷:投资收益 200;③购买日合并报表的合并成本=9 600+200=9 800(万元)
	商誉	不产生合并商誉,差价在个别报表中已作调整	合并商誉=购买日合并报表的合并成本-购买日购买方享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额=9 800-15 000×60%=800(万元)
	长期股权投资与子公司所有者权益的抵销分录	借:股本等股东权益 12 000;贷:长期股权投资 7 200,少数股东权益 4 800	借:股本等股东权益 12 000,固定资产 3 000,商誉 800;贷:长期股权投资 9 800,少数股东权益 6 000。